

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 2°, N°2, ART. 5°, ART. 8°, ART. 12°, LETRA E), N° 7 - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 17°, ART. 31°, ART. 59°, ART. 74°, N°4, INCISO 11. (ORD. N° 1484, DE 02.06.2015)

ACREDITACIÓN DE GASTOS INCURRIDOS EN EL EXTRANJERO Y APLICACIÓN DE IMPUESTO ADICIONAL E IVA A LAS CANTIDADES PAGADAS A PERSONAS SIN DOMICILIO NI RESIDENCIA EN EL PAÍS.

I. ANTECEDENTES:

Señala que un contribuyente se dedica a asesorar y ejecutar actividades relacionadas con el marketing online de sus clientes, realizando campañas publicitarias en XXXX. Para estos efectos, mantiene una cuenta TTT, a través de la cual puede comprar para sus clientes espacios publicitarios en XXXX, los que luego se encarga de administrar. El valor cobrado por XXXX por estos espacios se encuentra expresado en dólares; el contribuyente convierte esa suma en pesos chilenos y compra su equivalente en dólares, los que son depositados en su tarjeta de crédito habilitada sólo para fines del pago a XXXX, y luego realiza una transferencia electrónica a XXXX Gran Bretaña o Irlanda. Agrega que XXXX no le emitiría una factura por estos servicios, sino que sólo una especie de informe de facturación que no incluye IVA.

Actualmente el contribuyente emite boletas de honorarios por los servicios de asesoría y marketing que presta, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 50, inciso 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), rebaja gastos presuntos. Sin embargo, en el futuro próximo desea constituir una empresa individual de responsabilidad limitada y quedar sujeto a la tributación de primera categoría.

Para tal caso, se consulta cómo debe acreditar los gastos por los pagos realizados a XXXX en el extranjero, y si el documento "estado de facturación" emitido por XXXX, como lo denomina el contribuyente, puede ser documento suficiente para rebajar el gasto en la determinación del impuesto a la renta, teniendo en cuenta que el pago se realizaría mediante transferencia electrónica a XXXX Gran Bretaña o Irlanda.

Consulta además, si por tratarse de un pago efectuado a una persona sin domicilio ni residencia en el país, debe efectuarse la retención correspondiente del Impuesto Adicional de conformidad con el artículo 59 de la LIR, y si el servicio prestado por XXXX debe o no quedar afecto a IVA en nuestro país.

II. ANÁLISIS:

Sobre el particular, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31 de la LIR, inciso segundo, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite este Servicio.

Agrega la citada norma, que aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Por tanto, deberá analizarse si el documento entregado por XXXX ha sido emitido de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo y si da cumplimiento a los requisitos mínimos que nuestra LIR exige al efecto. No obstante, aun en el caso de no existir documento de tales características, esa Dirección Regional podrá aceptar el gasto si a su juicio es razonable y necesario atendiendo a los factores que para tales efectos señala la ley, cuestión de hecho que deberá analizar a la luz de los antecedentes del caso particular.

Ahora bien, respecto de la aplicación de Impuesto Adicional a los pagos que deban efectuarse al exterior por los servicios de publicidad que presta XXXX, debe distinguirse si se trata de servicios prestados en Chile o en el exterior.

Tratándose de servicios prestados en el exterior, deben, en principio, quedar afectos a dicho tributo con una tasa de 35% en virtud de lo dispuesto por el N°2 del artículo 59 de la LIR, afectándose con la retención de dicho tributo que establece el N° 4, del artículo 74 de la LIR.

No obstante, atendido que los pagos en cuestión y de acuerdo con lo que se señala en los antecedentes, se efectuarían a Gran Bretaña y a Irlanda, y teniendo presente que nuestro país mantiene vigente un Convenio para evitar la Doble Tributación tanto con el Reino Unido como con Irlanda, esta materia debe analizarse a la luz de lo dispuesto por dicho tratados, particularmente en su artículo 7, y considerando lo establecido en el inciso 11°, del N° 4 del artículo 74 de la LIR.

Así las cosas, si el pago de las rentas referidas se efectúa a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean residentes de países con los que exista un Convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, podrá no efectuar las retenciones de impuesto señaladas o efectuarlas con la tasa prevista en el Convenio, según sea el caso, cuando se trate de rentas o cantidades que sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia del destinatario, o deba aplicarse en virtud del Convenio una tasa inferior a la que corresponde de acuerdo a la LIR, según corresponda, debiendo cumplirse las siguientes condiciones:

- a) La renta o cantidad remesada, distribuida, abonada en cuenta, puesta a disposición del interesado o pagada, debe ser de aquellas amparadas por un Convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, suscrito con el país del domicilio o residencia del beneficiario efectivo de ella.
- b) El beneficiario de la renta o cantidad, debe acreditar su residencia al agente retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante. Tal certificado deberá ser presentado debidamente traducido y legalizado.

c) El beneficiario de la renta o cantidad debe declarar al agente retenedor, en la forma y plazo que determine este Servicio mediante resolución, que:

i.- Al momento de la declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y

ii.- Cuando el Convenio así lo exija, que es el beneficiario efectivo de dichas rentas o cantidades, o bien, tiene la calidad de residente calificado en el otro Estado Contratante.

d) El Convenio en cuestión debe disponer un límite máximo de imposición para el tipo de renta o cantidad que se trate, el cual debe ser inferior al contemplado en la legislación local para el mismo tipo de renta o cantidad, o bien debe liberar de tributación en la fuente a dicho tipo de renta o cantidad, quedando gravada sólo en el país de residencia del beneficiario efectivo de ella.

Tratándose de servicios prestados en Chile, las remuneraciones pagadas por dichos servicios corresponden a rentas gravadas con Impuesto Adicional con tasa de 35% en virtud de lo señalado en el inciso primero, del artículo 60 de la LIR, pudiendo en todo caso, igualmente aplicarse lo dispuesto en los Convenios para evitar la doble tributación internacional de acuerdo a lo señalado, y lo establecido en el inciso 11°, del número 4, del artículo 74 de la LIR, de acuerdo a los requisitos y condiciones explicados precedentemente.

Finalmente, en lo que respecta al IVA, tal como se ha expresado en los párrafos anteriores, la actividad realizada por XXXX consistente en proveer de espacios publicitarios en Internet, constituye un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado en virtud del Art. 8° en concordancia con el Art. 2°, N° 2, del D.L. N° 825, por cuanto este tipo de servicios se encuentra clasificado en el N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En cuanto a la territorialidad del IVA, cabe hacer presente que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, dicho gravamen afectará a los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o el extranjero y que se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice. En el presente caso se trata de un servicio que si bien es prestado en el extranjero, es utilizado en territorio nacional, ya que es en Chile donde se encuentra domiciliada la empresa receptora o beneficiaria del servicio, y donde desarrolla la actividad propia de su giro, por lo tanto, conforme a lo dispuesto en el artículo 5° antes mencionado, dicha prestación se gravará con el Impuesto al Valor Agregado.

Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo al artículo 12°, letra E, N° 7 del D.L. N° 825, de 1974, se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado, "Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59° de la misma Ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por la aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile".

A su vez, de acuerdo a lo señalado en los párrafos anteriores, la remuneración que se pagará por los servicios en cuestión, corresponde a ingresos afectos al Impuesto Adicional del artículo 59° antes citado, con tasa del 35% por concepto de: “2) Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero”.

De esta forma, las remuneraciones pagadas a XXXX, que prestará los servicios publicitarios desde el exterior se encontrarán exentas de IVA, en la medida que dichas rentas cumplan con los requisitos legales para ser considerados como hecho gravado con el Impuesto Adicional del citado artículo 59°, N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. No gozarán de tal exención, cuando se trate de servicios prestados en Chile, y por tanto, se clasifiquen como rentas del artículo 60 de la LIR.

III. CONCLUSIÓN:

Para los efectos de acreditar los gastos incurridos en el extranjero, y de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 31 de la LIR, ello deberá efectuarse con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. No obstante, aun en caso de no existir tales documentos, esa Dirección Regional podrá aceptar el gasto si a su juicio es razonable y necesario, atendiendo a los factores que para tales efectos señala la ley, cuestión de hecho que deberá analizar a la luz de los antecedentes del caso particular.

En cuanto a la aplicación de Impuesto Adicional, cabe señalar que los pagos que deban efectuarse al exterior por los servicios de publicidad que presta XXXX, deben en principio, quedar afectos a dicho tributo con una tasa de 35% en virtud de lo dispuesto por el N°2 del artículo 59 de la LIR afectándose con la retención de dicho tributo que establece el N° 4, del artículo 74 de la LIR, cuando se trate de servicios prestados en el exterior. Tratándose de servicios prestados en Chile, éstos se gravan con el Impuesto Adicional de tasa 35% que establece el inciso primero del artículo 60 de dicha ley. No obstante lo anterior, y atendido que los pagos en cuestión y de acuerdo con lo que se señala en los antecedentes, se efectuarían a países con los cuales nuestro país mantiene vigente un Convenio para evitar la Doble Tributación, esta materia debe analizarse a la luz de lo dispuesto por dichos tratados, y considerando lo establecido en el inciso 11°, del N° 4 del artículo 74 de la LIR.

Finalmente, en cuanto al IVA, cabe señalar que los servicios publicitarios que prestará XXXX se encuentran afectos a Impuesto al Valor Agregado. No obstante, cuando los respectivos pagos se encuentren afectos al Impuesto Adicional del artículo 59 de la LIR, procederá a su favor la exención de IVA contemplada en el artículo 12°, letra E, N° 7 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no así cuando éstos resulten gravados con Impuesto Adicional de acuerdo al artículo 60 de la LIR.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1484, de 02.06.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos